

V CONGRESO DE COSTOS DEL MERCOSUR

Aplicação em manutenção e desenvolvimento do ensino: Reflexões sobre o paradoxo legalidade *versus* economicidade, eficiência e eficácia: um estudo de caso referente à aplicação em educação pela Cidade do Rio de Janeiro

Tipificación: Otros temas vinculados con los Costos y la Gestión

Msc Cláudia Lima Félix

Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro – Brasil
email: felix.claudia@yahoo.com.br
Rua Afonso Cavalcanti, 455 – Cidade Nova – Rio de Janeiro
Fone: 55 21 2503 2039

Geraldo de Abreu Junior

Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro – Brasil
email: geabreu.cgm@pcrj.rj.gov.br
Rua Afonso Cavalcanti, 455 – Cidade Nova – Rio de Janeiro
Fone: 55 21 2503 2901

Professor LD Lino Martins da Silva

Universidade do Estado do Rio de Janeiro - Brasil
Rua S.Francisco Xavier, 524 -9, andar Bloco "E"
Telefone: 55 21 – 2334 0294
email: smartins@uninet.com.br

V CONGRESO DE COSTOS DEL MERCOSUR

Resumo

Qualquer investigação na área pública, em especial no que se refere às vinculações constitucionais, pode revelar situação contraditória entre a rigidez da legalidade do controle orçamentário e os atributos relativos à economicidade, eficiência e eficácia a partir do estudo das relações Custo, Volume e Resultado (CVR). Trata-se de pesquisa bibliográfica, documental e exploratória que, partindo da identificação das normas legais e conceituais aplicadas à Educação em geral, ao Ex FUNDEF e atual FUNDEB buscam identificar com que margem decisória os administradores públicos podem cumprir os limites financeiros em função do quantitativo de alunos matriculados na rede escolar. Os dados levantados referem-se à movimentação do FUNDEF no exercício de 2007 e tem aplicabilidade na sistemática do FUNDEB vez que as mudanças efetuadas foram na formação e ampliação do universo de destinatários sem modificar a lógica de contabilização e registro tanto da contribuição dos entes públicos como do recebimento das parcelas a quem tem direito.

Palavras-chave: Gestão de custos. Administração pública. FUNDEF - FUNDEB.

Área temática: Otros temas vinculados con los Costos y la Gestión

1 Introdução

A administração pública brasileira é regida por um grande número de leis, decretos e regulamentos que tratam de questões referentes à organização do Estado e ao seu funcionamento, sendo este último aspecto de vital importância, visto referir-se à captação dos recursos financeiros necessários que possibilitem a prestação continuada de serviços públicos à população.

No que se refere à função educação a Constituição de 1988 estabelece que *“a educação, direito de todos e dever do Estado e da família, cabendo ao Estado a obrigação de prover vagas nas escolas, responsabilizando as autoridades competentes pela não oferta de vagas, ou quando o fizer de forma irregulas.*

Ao tratar da parcela dos recursos que serão destinados à educação o artigo 212 indica que *“a união aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.”*

Os procedimentos de fiscalização da aplicação dos recursos públicos será, segundo a Carta Magna, exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder., os quais deverão manter de forma integrada o sistema de controle com a finalidade de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de Governo e dos orçamentos da União; e comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado

Com tal dispositivo os constituintes de 1988 contribuíram de modo inegável para o início dos estudos relativos à aplicação dos critérios com os quais pudesse ser avaliado o desempenho dos gestores no âmbito das instituições governamentais com relação aos denominados três “E’s”: economia, eficiência e eficácia e a consequente valorização da contabilidade patrimonial com vistas à adequada avaliação dos elementos do patrimônio. Em reforço a tal diretriz a Lei de Responsabilidade Fiscal incluiu a obrigatoriedade de implantação de sistema de custos na administração pública (§ 3º do art. 50 da LC nº 101/2000).

Muito antes dessa norma constitucional a Lei 4.320/64 já estabelecia no artigo 79 e parágrafo único que o controle seria de responsabilidade do órgão incumbido da

V CONGRESO DE COSTOS DEL MERCOSUR

elaboração da proposta orçamentária ou outros indicados pela legislação, o qual “*far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medidas, previamente estabelecidas para cada atividade*”.

Esse é o contexto em que se desenvolve a presente pesquisa, cujo objetivo é investigar, através dos sistemas corporativos da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro relativos ao exercício de 2007, analisados pelo sistema de controle interno, de que modo as relações CVR podem ser impactadas por decisões dos administradores, considerando que os custos não tem comportamento semelhante em relação ao nível de atividade, pois alguns variam em função do volume (custos variáveis) enquanto outros independem dele (custos fixos).

Neste sentido este estudo tem o propósito de responder às seguintes questões:

- a) Qual a repercussão da exclusão do ganho do FUNDEF-FUNDEB nos demonstrativos da aplicação em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE)?
- b) Qual a repercussão se o titular do Poder Executivo resolver reduzir o número de matrículas para que o valor adicional do FUNDEF-FUNDEB seja igual a zero?
- c) Qual o efeito produzido caso o titular do Poder Executivo tome a decisão contrária e resolva aumentar a oferta de matrículas na rede municipal no limite do possível (em número de matrículas) até atingindo o percentual de 25%.

A pesquisa está dividida em quatro seções, incluindo esta Introdução. Na seção 2 apresenta-se o referencial teórico que subsidia a análise final. A seção 3 mostra o estudo realizado na área de custos. Na quarta e última seção esta a análise dos resultados.

2. Metodologia

Considerando o objetivo proposto, o procedimento metodológico adotado foi concebido como uma pesquisa básica e documental tendo, ainda, características de exploratória. A pesquisa básica (Cooper e Schinler, 2003, p.32) visa contribuir para o conhecimento a partir da solução de questões de natureza teórica, com pouco impacto sobre ações, desempenhos ou decisões políticas. Na pesquisa bibliográfica procura-se conhecer as orientações legais e conceituais aplicadas à constituição e execução de fundos contábeis e em especial do FUNDEF-FUNDEB, identificando seus principais objetivos e características. Por outro lado, tratando-se da área pública na qual ha pouco conhecimento acumulado e sistematizado a pesquisa, como definido por Vergara (2006), é exploratória.

Além disso, a revisão de literatura inclui os conceitos referentes à aplicação dos conceitos de orçamento flexível e de contabilidade gerencial na administração pública. A base documental alicerçou-se nos estudos da Coordenadoria de Informações Gerenciais da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro.

3. Limitações da pesquisa

Esta pesquisa está voltada para o estudo das relações CVR e os reflexos que as decisões dos administradores públicos podem gerar em relação à aplicação mínima estabelecida no artigo 212 da Constituição Federal. Conseqüentemente refere-se às implicações que tais decisões podem ter sobre o princípio da eficiência que, a partir da Emenda Constitucional nº 19, deixou de ser um princípio implícito para galgar posição de destaque entre os princípios explícitos da Administração Pública (art. 37 da Constituição Federal).

Tal limitação deve servir, entretanto, para reflexão dos operadores do Direito a partir das lições de BARROSO (2009, p. 359) para quem

[...] os valores, os fins públicos e os comportamentos contemplados nos princípios e regras da Lei Maior passam a condicionar a validade e o

V CONGRESO DE COSTOS DEL MERCOSUR

sentido de todas as normas do direito infraconstitucional. À luz de tais premissas, toda interpretação jurídica é também interpretação constitucional.

O autor conclui que:

Qualquer operação de realização do Direito envolve a aplicação direta ou indireta da Constituição. Direta, quando uma pretensão se fundar em uma norma constitucional; e indireta quando se fundar em uma norma infraconstitucional, por duas razões: a) antes de aplicar a norma, o interprete deverá verificar se ela é compatível com a Constituição, porque, se não for, não poderá fazê-la incidir; e b) ao aplicar a norma, deverá orientar seu sentido e alcance à realização dos fins constitucionais". (Barroso: 2009, p. 359).

Tanto a legalidade como a eficiência fazem parte dos princípios fundamentais não devendo ocorrer a predominância de um sobre o outro, principalmente a partir da constatação de que alguns dos dispositivos tratados nesta pesquisa correspondem a limitações incluídas em norma de direito infraconstitucional.

Outros autores entendem que, embora comumente denominado de princípio pela doutrina, a eficiência deve ser examinada como postulado, na medida em que não impõe a realização de fins, mas, em vez disso, estrutura a realização dos fins cuja realização é imposta pelos princípios. No mesmo sentido é a judiciosa lição de MORAES (2007: p. 215) que em precioso comentário esclarece "*a eficiência como postulado significa o dever de escolher meio menos custoso, ou seja, o que implique menos dispêndio financeiro. Neste aspecto, eficiência confunde-se com economicidade*".

4. Revisão da Literatura

Nesta seção está o referencial teórico encontrado como base para a análise dos gastos realizados com a educação básica sob a ótica da contabilidade gerencial.

4.1 Administração pública

A relação do setor público com a responsabilidade indica que os poderes exercidos derivam do Legislativo, democraticamente eleito pelos cidadãos e, em última instância, são responsáveis pelos atos praticados. A responsabilidade tem forte relação com a contabilidade pública, pois dela decorre tanto a prestação de contas como o controle da legalidade. Ao estudar a responsabilidade GLYNN (1985) afirma que "a responsabilidade do setor público significa que as pessoas encarregadas da execução orçamentária e de levar a cabo determinadas políticas deveriam estar obrigadas a dar uma explicação de suas ações ao eleitorado".

Por sua vez esta mesma relação do setor público com o resultado identifica que a diferença mais relevante entre as entidades com fins de lucro e os organismos públicos sem finalidade lucrativa reside no fato das primeiras terem como objetivo prioritário a obtenção de resultado, enquanto nas segundas seu objeto fundamental está centrado na prestação de serviços à comunidade. Assim, a ausência do lucro foi substituída por três conceitos fundamentais, cujo cumprimento é necessário para a adequada avaliação da administração de qualquer organismo público: economia, eficiência e eficácia.

Estudando a Contabilidade de Custos na administração pública SILVA (1997) afirma que:

Sua implementação pode resultar numa importante ferramenta de controle no desenvolvimento das atividades do governo, através da determinação dos desvios produzidos que devem ser analisados com a devida cautela, vez que não podemos esquecer que muitas vezes os orçamentos são meras projeções de orçamentos anteriores sem qualquer reavaliação dos programas de trabalho

V CONGRESO DE COSTOS DEL MERCOSUR

ocorrendo, então, o que podemos denominar de ineficiência planejada, responsável por muitos estados falimentares atuais.

É conveniente proceder à classificação de custos em relação ao volume de atividades desenvolvidas, com o objetivo de analisar qual a origem dos desvios produzidos ao final de cada período de apuração. Ademais, os desvios entre as quantidades inicialmente orçadas e as reais podem ter origem em múltiplos fatores, nem sempre relativos aos problemas gerenciais, tais como fatores políticos, fatores econômicos e demográficos e fontes de recursos

4.2 Análise diferencial de custos

Para gerenciar uma organização é preciso conhecer todo o seu processo produtivo, administrativo e financeiro para só a partir desse momento buscar definir estratégias para os respectivos setores. Horngren *et al.* (2000, p.270) mostra que “cada gerente tem um método, freqüentemente chamado de modelo de decisão, para decidir entre diferentes linhas de ação. O modelo de decisão é o método formal de se fazer escolhas, freqüentemente envolvendo a análise quantitativa e a análise qualitativa.”

A gestão estratégica da organização está diretamente ligada a esses fatores. Sendo assim, Martins (2000, p.315) afirma que essa expressão “vem sendo utilizada nos últimos tempos para designar a integração que deve haver entre o processo de gestão de custos e o processo da empresa em sua totalidade”

No processo de gestão estratégica é preciso um sistema que possa apoiar a decisão, auxiliando na escolha das melhores alternativas para o sucesso do empreendimento. Desta forma Anthony e Govindarajan (2001, p.766) dizem que “a expressão sistemas de apoio a decisões é amplamente usada para designar sistemas que auxiliam na tomada de decisões, respondendo a questões do tipo “o que acontecerá se...”. Por esse aspecto, incluem sistemas inteligentes [...]”

Maher (2001) comenta que os relatórios contábeis podem ser parte integrante das práticas contábeis, beneficiando a organização através de uma técnica que consiste em analisar os custos estimando as receitas e custos de cursos de ação alternativos, comparando essas alternativas com o *status quo*, ou seja, com a situação atual. Para o autor este processo que é conhecido por análise diferencial, ou análise de custos relevantes, é utilizado tanto para decisões de curto como para decisões de longo prazo. No que diz respeito às decisões de curto prazo é aplicada a horizontes de decisão durante os quais a capacidade de uma entidade não muda.

O mesmo autor assegura que nesta análise diferencial o gestor deve desconsiderar os custos irrelevantes e considerar apenas os custos que tenham sua relevância no processo decisório.

De acordo com Garrison e Noreen (2001, p.432): “Somente os custos e os benefícios que se comportam de modo diferente nas alternativas interessam à decisão. Se o custo permanecer o mesmo, independentemente da alternativa escolhida, a escolha não tem qualquer efeito sobre os custos e ele pode ser ignorado.”

Por sua vez HORNGREN (1997) alerta para o efeito das relações CVL no horizonte de tempo quando ressalta de que forma o tempo afeta a análise de comportamento de custo. Quanto menor for o horizonte de tempo considerado, maior será o percentual de custos que devem ser considerados como fixos.

O trabalho de OLIVEIRA (2008) chama atenção para o fato de que os ciclos na política ocorrem devido a existência de uma assimetria de informação. É completa com uma referencia a Bittencourt (2002, p. 37):

A habilidade dos eleitores avaliarem as escolhas políticas dos mandatários é diferente. Uma parcela do eleitorado está por suposição “informada” (ou seja, tem acesso ao livre fluxo da informação) já a outra parcela é “desinformada” e somente observa os instrumentos de política que diretamente afetam sua utilidade [...] O acesso livre à mídia pode ajudar os eleitores a superar este problema {...} mas tais informações requerem igualmente recursos (rádio,

V CONGRESO DE COSTOS DEL MERCOSUR

televisão, jornais) destreza para processá-la, a tempo, e nenhum destes aspectos é igualmente distribuído entre a população.

É o mesmo OLIVEIRA (2008) que traz a reflexão de que o cálculo do percentual mínimo de aplicação em Educação conjugado com o previsto na Lei de Orçamento Anual está atrelado à chamada teoria dos ciclos políticos, conforme identificam os trabalhos de Cukierman e Melizer (1986), Rogoff e Sibert (1988), Persson e Tabellini (1990). Nestes, os *policy makers* se preocupam em demonstrar suas competências administrativas por meio de manipulações das políticas públicas.

Muitas decisões da Administração envolvem problemas de escolha preferencial entre as quais se destaca a de aumentar, reduzir ou parar a produção de certos produtos ou serviços. Para isso devem aplicar os conceitos de custo diferencial que inclui a diferença que existe no custo das escolhas preferenciais ou alternativas. É o custo que deveria ser considerado quando é preciso tomar uma decisão que envolve aumento ou redução de “n” unidades do produto acima de uma produção especificada. Geralmente correspondem a sinônimo de custo variável de produzir “n” unidades, supondo-se que os custos fixos permaneçam os mesmos (Matz, Curry e Frank, 1973).

Por sua vez, a análise de custo-volume-lucro (CVL), que no setor público pode ser expressa por custo-volume-resultado (CVR), propicia uma ampla visão financeira do processo de planejamento. Examina o comportamento das receitas, dos custos totais e do lucro (ou resultado) à medida que ocorre uma mudança no nível de atividade, no preço de venda ou nos custos fixos. Neste sentido, a administração deve seguir o seguinte preceito:

Normalmente, os gerentes utilizam o CVL como uma ferramenta para auxiliá-los a solucionar questões do tipo: Em quanto seriam afetados os custos e as receitas se vendêssemos 1.000 unidades a mais? Se aumentássemos ou diminuíssemos o preço de venda? Se expandíssemos o negócio para mercados no exterior? (Horngren et al, 1997, p. 44)

Na administração pública é preciso considerar que o modelo de negócios é basicamente diferente do modelo do setor privado onde a maioria das receitas tem relação direta com as despesas, e a apuração do resultado decorre do confronto direto entre receitas e despesas.

No que se refere às atividades do setor público, principalmente da chamada administração direta, verifica-se que, de modo geral, não há qualquer relação de confronto entre as receitas arrecadadas e os serviços específicos prestados, uma vez que a maioria das receitas do governo tem origem nos impostos arrecadados dos contribuintes que, necessariamente, não recebem serviços públicos diretamente proporcionais aos impostos que pagam.

Por outro lado, a análise de sensibilidade evidencia os riscos a que uma estrutura de custo expõe uma organização o que pode levar os gestores a considerar diversas estruturas de custo (Horngren *et al*, 2000) e corresponde a uma técnica de simulação que examina o quanto um resultado será alterado se os dados da previsão inicial não forem obtidos ou se alguma suposição fundamental for alterada. No contexto do CVL a análise de sensibilidade responde a questões do tipo: Qual será o resultado operacional se o nível de atividade for 5% menor que o previsto? E; Qual será o resultado operacional se os custos variáveis por unidade aumentarem 10%? A sensibilidade para diversos possíveis resultados amplia as perspectivas dos gerentes para o que poderia de fato ocorrer, apesar de seus planos terem sido bem estabelecidos.

5. Fundo de Desenvolvimento da Educação

Nesta seção serão tratadas as principais normas legais e conceituais aplicadas à Educação em geral e ao antigo FUNDEF (atual FUNDEB - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação)

V CONGRESO DE COSTOS DEL MERCOSUR

buscando identificar com que margem decisória os administradores públicos podem cumprir os limites financeiros constitucionais em função do quantitativo de alunos matriculados na rede escolar. Os dados levantados referem-se à movimentação do FUNDEF no exercício de 2007 e tem aplicabilidade na sistemática do FUNDEB vez que as mudanças efetuadas foram na formação e ampliação do universo de destinatários sem modificar a lógica de contabilização e registro, tanto da contribuição dos entes públicos como do recebimento das parcelas por quem tem direito.

Estudando o tema, Machado e Reis (2008, p. 23) comentam que a vinculação de valores percentuais da arrecadação das receitas e daqueles retidos automaticamente das transferências, e sua conseqüente contabilização, é um equívoco que confronta o artigo 6º da Lei 4.320/64 a qual determina que o orçamento não poderá conter deduções na receita e na despesa. Para esses autores as operações do FUNDEB apresentam duas situações:

1-As contribuições das entidades referidas (Estados, Municípios e Distrito Federal) para a formação dos fundos que devem ter o tratamento de investimento ou de uma aplicação financeira temporária (e não de uma simples dedução da receita, como está na Portaria STN nº. 48/2007) e que, como tal, deve ser contabilizada como um ativo financeiro; e

2-A retribuição que essas entidades recebem pela quantidade de alunos matriculados no ensino fundamental, que é efetivamente a receita do FUNDEB e, por isso mesmo, deve ser incluída no cálculo da Receita Corrente Líquida.

Os Fundos são instrumentos orçamentários e financeiros amplamente utilizados no setor público com o propósito de dar flexibilidade operacional aos entes da administração direta. A Lei 4.320/64, nos artigos 71 a 74, os conceitua como aqueles constituídos com o produto de receitas especificadas que, por lei, se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação. Complementando o objeto dos fundos especiais, o artigo 72 ressalta que estes integram a Lei de Orçamento ao estabelecer que a aplicação das receitas orçamentárias vinculadas a fundos especiais se dará por meio de dotação consignada na Lei Orçamentária ou em créditos adicionais.

O FUNDEF/FUNDEB não é considerado federal, estadual ou municipal. A instituição do FUNDEF permitiu a delegação e a segregação de responsabilidade pela educação do país a todas as esferas de governo, destinando, preferencialmente, a educação básica ao provimento dos municípios, o ensino médio aos estados e a educação superior à união. Com essa divisão o que se esperava era uma melhor alocação dos recursos, controle e responsabilização.

A reforma educacional trouxe a desconcentração das políticas educacionais de financiamento e das próprias competências de gestão relativas à educação básica. [...] Com isso, a União consolidou a prática de concentrar a maior parcela de seus gastos na educação superior, deixando a educação básica sob a responsabilidade dos Estados e Municípios, que passaram a ter áreas de educação definidas respectivamente, recaindo sobre o ente municipal a responsabilidade prioritária pelo ensino fundamental e pela educação infantil (Feijó, 2007, p. 284).

A Emenda Constitucional nº 53/06, que criou o FUNDEB aprovada em 06 de dezembro de 2006, substituiu o antigo FUNDEF e tem por objetivo proporcionar a elevação e uma nova distribuição dos investimentos em educação. Esta Emenda deu nova redação ao artigo 60 da Constituição Federal e entre outros dispositivos estabelece que a distribuição dos recursos de responsabilidade do Distrito Federal, dos Estados e seus Municípios é assegurada mediante a criação, no âmbito de cada ente federado, de um fundo de natureza contábil.

Os fundos são constituídos por 20% (vinte por cento) das receitas de impostos e transferências da mesma natureza sua implantação ocorrerá progressivamente nos

V CONGRESSO DE COSTOS DEL MERCOSUR

primeiros 3 (três) anos de sua vigência. Esclarece, ainda, qual a origem das receitas do FUNDEB e a porcentagem de recursos em cada exercício, conforme Quadro 1 a seguir:

IMPOSTO	ARTIGO DA CF	2007	2008	2009
ITCMD – Imposto sobre Transmissão <i>causa mortis</i> e doação, de quaisquer bens ou direitos (Estadual)	Art. 155, inciso I	6,66%	13,33 %	20%
ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação (Estadual)	Art. 155, inciso II	16,66 %	18,33 %	20%
IPVA – Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (Estadual)	Art. 155, inciso III	6,66%	13,33 %	20%
Competência residual (participação estadual)	Art. 157, inciso II	6,66%	13,33 %	20%
ITR – Imposto sobre a propriedade territorial rural (participação municipal)	Art. 158, II	6,66%	13,33 %	20%
IPVA – (participação municipal)	Art. 158, III	6,66%	13,33 %	20%
ICMS – (participação municipal)	Art. 158, IV	16,66 %	18,33 %	20%
FPE (Estado)	Art. 159, I, alínea “a”	16,66 %	18,33 %	20%
FPM (Município)	Art. 159, I, alínea “b”	16,66 %	18,33 %	20%
IPlexportação (participação estadual)	Art. 159, II	16,66 %	18,33 %	20%
IPI exportação (participação municipal)	Art. 159, II c/c L.C. n 61/89, art. 5.	16,66 %	18,33 %	20%
ICMS Desoneração de exportações (LC 87/96)		16,66 %	18,33 %	20%
Receitas da dívida ativa tributária relativa aos impostos elencados acima bem como multas e juros incidentes sobre eles eventualmente incidentes.				

Quadro 1: Origem das receitas do FUNDEB

É importante esclarecer que nenhum imposto cobrado pelo Município será levado para composição do Fundo. Entretanto, isto não desobriga que cada ente municipal utilize no mínimo 25% destes tributos para manutenção e desenvolvimento do ensino (art. 212 da Constituição Federal).

A estrutura de financiamento do Fundo apresenta divergência de entendimento quanto à operacionalização e contabilização dos recursos. Isto ocorre em função do posicionamento da Secretaria do Tesouro Nacional, seguida pelos Tribunais de Contas que não permitem a inclusão do excesso recebido do FUNDEB em função do número de alunos na base de cálculo da aplicação mínima. Tal orientação impacta no limite constitucional definido para gastos com educação além de causar reflexos na apuração da Receita Corrente Líquida (RCL). Essa visão não tem concordância unânime dos gestores públicos. De um lado estão os entes que tem perdas com o repasse a outros municípios em função do número menor de matrículas em sua própria rede. Do outro estão os que recebem recursos superiores à sua contribuição e, por isso, a eles fica vedada a inclusão de tais recursos adicionais na base de cálculo para fins do mínimo a ser aplicado em educação. Com tal entendimento sacrificam parcela substancial de recursos tributários que poderiam ser aplicados em outras demandas da sociedade (Transporte, Assistência Social, Meio Ambiente, etc.).

V CONGRESO DE COSTOS DEL MERCOSUR

No que se refere à distribuição os recursos do FUNDEB, estes serão aplicados pelos Estados e Municípios exclusivamente em matrículas presenciais efetivas, nos respectivos âmbitos de atuação prioritária, conforme os §§ 2º e 3º do artigo 211 da Constituição Federal

No período de sua vigência, alguns estudos apontam aumento nos gastos com educação com o objetivo de garantir recursos para o ensino fundamental e também uma melhora na redistribuição dos recursos alocados em cada unidade da Federação. A título de demonstração é apresentada no Quadro 2 a evolução dos gastos com educação advindos de transferências da União e estados para os municípios no período de 2004 a 2006.

	2004	2005	Δ %	2006	Δ %
União	5.015.434.944,0 2	6.176.516.902,31	23,2	6.733.544.532,94	9,0
Estadual	9.877.873.596,2 9	10.764.952.966,8 6	10,9	11.597.165.188,76	7,7
Total	14.893.308.540, 31	16.941.469.869,1 7	13,7	18.330.709.721,70	8,2

Fonte: MF/STN/SIAFI

Quadro 2: Transferências totais do FUNDEF para os Municípios

O Quadro 2 demonstra que as transferências financeiras foram crescentes. No entanto quando são comparados os valores gastos com o número de matrículas na educação básica no mesmo período, observa-se uma queda no número de matrículas, inclusive na rede privada de ensino, conforme o Quadro 3 a seguir:

	2004	2005	Δ %	2006	Δ %
Municipal	31.599.533	25.286.243	(20,0)	25.243.156	(0,2)
Estadual	25.105.243	23.571.777	(6,1)	23.175.567	(1,7)
Federal	108.077	182.499	68,9	177.121	(2,9)
Rede Privada	7.075.260	7.431.103	5,0	7.346.203	(1,1)
Total	56.174.997	56.471.622	0,5	55.942.047	(0,9)

Fonte: MEC/INEP

Quadro 3: Matrículas – Educação Básica

Esses dados mostram a necessidade de formulação de políticas públicas adequadas capazes de promover a integração entre o nível de gastos com o número de matrículas, sem que a qualidade da educação sofra solução de continuidade.

O levantamento efetuado nos sistemas corporativos da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro e constantes das demonstrações contábeis encerradas em 31/12/2007 mostram uma contribuição financeira para o FUNDEF da ordem de R\$ 244.807.600,10 e um retorno oriundo do mesmo Fundo que atingiu o montante de R\$ 832.458.099,70 indicando, portanto, um ganho da ordem de R\$ 587.650.499,60 (R\$ 832.458.099,70 – 244.807.600,10) já incluído o rendimento das aplicações financeiras correspondentes, podem ser mostrados conforme Quadro 4 a seguir:

	Dados reais (com inclusão do ganho)
Receita arrecadada	3.643.344.487,12
Receita de Transferencia	1.776.205.538,89

V CONGRESSO DE COSTOS DEL MERCOSUR

FUNDEF		
- Parcela do Município p/Fundo	244.807.600,10	
- Ganho + Aplicação financeira	587.650.499,60	832.458.099,70
Total das Receitas		6.252.008.125,71
Aplicações MDE		1.581.329.138,89
Exclusão do Ganho + Aplicação financeira		-,-
Aplicação MDE – Tesouro		1.581.329.138,89
Número de matrículas (Ensino fundamental)		732.825
Percentual de aplicação		25,29%
Recursos da fonte Tesouro para atingir o mínimo		-,-
Gastos orçamentário per capita (anual)		2.157,85

Quadro 4 – Dados reais com a inclusão do total recebido do FUNDEF segundo critério adotado pela Prefeitura do Município do Rio de Janeiro no ano de 2007.

É importante ressaltar que os documentos expedidos do Banco do Brasil correspondentes ao valor de R\$ 832.458.099,70 identificam claramente tratar-se de transferências constitucionais. A título de exemplo é apresentada a seguir a íntegra de informação retirada da internet correspondente ao mês de julho de 2007, conforme Figura 1:

[bb.com.br] Página 1 de 2

Procure aqui...

Ouvidoria BB - Rede de Atendimento

BANCO DO BRASIL

voce... sua empresa... governo

Privado Serviços Investimentos Cartões

10/09/2007 10:24:04

SISBB - Sistema de Informações Banco do Brasil
DAF - Distribuição de Arrecadação Federal

RIO DE JANEIRO(CAPITAL) - RJ

FUNDEF - FND0 MANUT DES EDUC BASICA E VLRIZ PROF EDUC

DATA	PARCELA	VALOR DISTRIBUICAO
DOTAIS		777,86C
	ORIGEM ITR	1.537.954,03C
	ORIGEM IPI-EXP	57.309.058,07C
	ORIGEM ICMS EST	1.896.600,09C
	ORIGEM FPM	3.696.221,56C
	ORIGEM LC 91/97	102.798,10C
	ORIGEM LE187/95	432.477,85C
	DEBITO FUNDO	0,00C
	CREDITO FUNDO	64.975.887,19C
TOTAL DOS REPASSES NO PERIODO		
	DEBITO BENEF	0,00C
	CREDITO BENEF	64.975.887,19C

Figura 1 – Distribuição da Arrecadação Federal

A análise documental revelou que o Banco do Brasil, como gestor dos recursos do FUNDEF-FUNDEB procede à distribuição dos mesmos com a indicação da natureza tributária. Nestes sentidos a contabilização e registro de tais valores por parte da Secretaria do Tesouro Nacional está em desacordo com o teor da documentação de suporte enviada aos entes da federação.

Assim, no caso dos gastos em Educação, quando a entidade pública apresentar ganhos do FUNDEF-FUNDEB que são originários da existência de redes massivas é possível com base no estudo das relações Custo – Volume – Lucro, realizar projeções com o objetivo de verificar se o exame e julgamento do tema pelo aspecto da legalidade está ou não na contramão do exame da eficiência e eficácia.

Por outro lado, o princípio da discricionariedade comete ao executor administrativo, pela própria norma legal preceitual, um leque de opções de escolha de oportunidade ou da conveniência de agir ou de ambas.

A discricionariedade abre, assim, para a Administração Pública um novo espaço jurídico decisório substantivo, dentro do qual seus agentes poderão, conforme a amplitude definida pelo legislador, escolher, total ou parcialmente, o motivo e o objeto

V CONGRESO DE COSTOS DEL MERCOSUR

de seus atos para realizar a boa administração. Deve ser preocupação dos administradores o cumprimento integral tanto do princípio da legalidade quanto da economicidade, eficiência ou eficácia, pois tanto um quanto o outro fazem parte dos preceitos fundamentais da Constituição Brasileira. Entretanto, em certas situações o administrador pode defrontar-se com questões em que, ao cumprir a legalidade, pode estar descumprindo o preceito da economicidade, da eficiência e da eficácia. Neste sentido poderá ficar frente ao dilema de ao cumprir estritamente a legislação em vigor ter que sacrificar recursos escassos no atendimento das atividades gerais em benefício de atividades específicas como é o caso das despesas vinculadas (Educação). Em conseqüência esta pesquisa busca resposta sobre o reflexo de possíveis ações que o administrador poderá adotar e entre elas não pode deixar de ser considerado o fato de que uma redução gradativa na oferta de vagas à população permitirá atingir um ponto de equilíbrio sem descumprir o percentual mínimo, e conseqüentemente aumentar a oferta de recursos a serem aplicados em outras áreas.

6. Análise do total dos gastos orçamentários versus sistema de custos: o caso da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro

A distribuição dos recursos advindos do FUNDEF-FUNDEB é proporcional ao número de matrícula inicial na creche, pré-escola, no ensino fundamental (regular), à educação especial e educação de jovens e adultos presencial das redes estaduais e municipais informada no exercício anterior. Além do quantitativo de matrículas, há uma ponderação à distribuição por modalidade e tipo de estabelecimentos de ensino.

Por outro lado, a consequência do entendimento da Secretaria do Tesouro Nacional acima referido mostra que quando a contribuição dos entes para o FUNDEF-FUNDEB for menor que os recursos advindos deste, este poderá computar os recursos transferidos no cálculo do MDE. Caso contrário, quando o ente receber recursos advindos do FUNDEF-FUNDEB em valor maior que sua contribuição para este Fundo, não pode computar esse valor adicional (ganho) no cálculo do MDE. Vale ressaltar que o valor adicional recebido pelo ente é reflexo do maior número de matrículas oferecidas à população em relação os demais entes da Federação.

A análise de sensibilidade corresponde a uma técnica de simulação que examina o quanto um resultado será alterado se os dados da previsão inicial não forem obtidos ou se alguma suposição fundamental for alterada. No caso de gastos com educação, quando a entidade pública apresentar ganhos do FUNDEF-FUNDEB originários da existência de redes massivas é possível, com base no estudo das relações CVR, averiguar se o exame e o julgamento do tema pelo aspecto da legalidade está ou não na contramão do exame da eficiência e da eficácia.

O objetivo, portanto, da presente pesquisa é aplicar à área de MDE (Manutenção e Desenvolvimento do Ensino) uma expressão da relação existente entre duas variáveis: custo e volume de atividade representado pelo número de alunos. Com isso pretende-se conhecer o efeito sobre o custo de variações de volume de atividade e deste modo permitir uma reflexão por parte daqueles que realizam exclusivamente uma análise financeira e orçamentária dos gastos com o MDE.

Para determinar essas relações foi adotada a seguinte equação sobre os dados financeiros e físicos da Secretaria Municipal de Educação do Município do Rio de Janeiro $y = a + bx$, sendo que:

y = a variável dependente representativa do Custo Total

a = representada pelo custo fixo apurado

b = representada pelo custo unitário variável

x = a variável independente representada pelo número de alunos matriculados na rede.

Os dados dos sistemas corporativos revelam a seguinte composição necessária para o cálculo do custo total na forma indicada acima:

V CONGRESSO DE COSTOS DEL MERCOSUR

- a) Custo fixo – R\$ 1.049.476
- b) Custo variável:
- (i) Número de matrículas no ensino fundamental – 320.476
 - (ii) Custo unitário variável – R\$ 1.660,77

O Quadro 5 apresenta a comparação entre os diversos critérios:

	Dados reais extraídos das demonstrações contábeis. (com inclusão do ganho)	Dados Reais com o ajuste exigido pela STN e Tribunais de Contas (sem inclusão do ganho)	Dados reais (com a decisão de reduzir o número de alunos atendidos pela rede escolar)	Ponto de equilíbrio
Receita arrecadada	3.643.344.487,12	3.643.344.487,12	3.643.344.487,12	3.643.344.487,12
Receita de Transferencia FUNDEF	1.776.205.538,89	1.776.205.538,89	1.776.205.538,89	1.776.205.538,89
- Parcela do Municipio p/Fundo	244.807.600,10	244.807.600,10	244.807.600,10	244.807.600,10
- Ganho + Aplicação financeira	587.650.499,60	-,-	-,-	-,-
Total das Receitas	6.252.008.125,71	5.664.357.616,11	5.664.357.616,11	5.664.357.616,11
Aplicações MDE Exclusão do Ganho + Aplicação financeira	1.581.329.138,89	1.581.329.138,89 (587.650.499,50)	1.416.089.406,53 -,-	2.379.682.867,90 (956.175.585,26)
Aplicação MDE – Tesouro	1.581.329.138,89	993.678.639,29	1.416.089.406,53	1.423.507.282,64
Número de matrículas (todos os seguimentos)	732.825	732.825	259.001	1.234.923
Percentual de aplicação	25,29%	17,54%	25%	25,13%
Recursos da fonte Tesouro para atingir o mínimo		422.410.767,24	-,-	422.410.767,24
Gastos orçamentário per capita	2.157,85	2.157,85	5.467,51	1.926,99

Quadro 5 – Comparação entre os diversos critérios e simulação de ganho zero no FUNDEB

7. Análise dos resultados

A partir dos dados levantados, verifica-se a possibilidade de oferecer aos estudiosos do tema uma contribuição que permita maior reflexão sobre os critérios da mera legalidade atualmente adotados cujos riscos vão desde a possibilidade de redução na oferta de vagas nas escolas até à necessidade de recursos adicionais do Tesouro para o cumprimento dos limites estabelecidos. Além disso, os dados levantados ainda comprovam que muitas vezes a aceleração na oferta de vagas pode ser inviável tendo em vista que a quantidade de alunos matriculados vem caindo ano a ano.

Esse é o contexto em que a presente pesquisa foi desenvolvida, cujo objetivo foi investigar as seguintes questões em relação à Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro:

V CONGRESO DE COSTOS DEL MERCOSUR

- a) Qual a repercussão da exclusão do ganho do FUNDEF-FUNDEB nos demonstrativos da aplicação em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE)?

A análise dos dados levantados mostrou que a adoção do critério da Secretaria do Tesouro Nacional ou seja com a não inclusão do ganho do FUNDEF-FUNDEB na base de cálculo dos 25% implica, no caso do Município da Cidade do Rio de Janeiro, na necessidade de desvio de recursos da fonte própria do Tesouro da ordem de R\$ 422.412.

A resposta a esta questão permite vislumbrar como alternativas dos administradores:

1. Reduzir a oferta de vagas nas escolas e deste modo atingir o ponto de equilíbrio para não ter ganho e nem perda e deslocar recursos de origem tributária para cumprir o limite estabelecido.
2. Aumentar a oferta de vagas com o objetivo de ampliar o volume de recursos até atingir o limite de aplicação exigido sabendo, entretanto, que ao adotar esta opção talvez tenha que "importar" alunos de outros municípios.
3. Impedir que alunos de outros Municípios sejam matriculados na rede tendo em vista a exigência de aplicação dos 25% sobre os impostos e transferências arrecadados pela Municipalidade. Neste caso seria adotada a lógica de que os recursos de impostos gerados no território de um Município deveriam ser exclusivamente aplicados no ensino de alunos nele residentes.

- b) Qual a repercussão se o titular do Poder Executivo resolver reduzir o número de matrículas para que o valor adicional do FUNDEF-FUNDEB seja igual a zero?

A maior oferta de matrículas em um exercício tem reflexo no aumento do coeficiente de distribuição a ser aplicado no exercício seguinte. Como o adicional dos recursos do FUNDEF-FUNDEB é um redutor das despesas no cálculo do MDE, segundo a Portaria STN n 559, de 21/08/2007,, os gastos orçamentários obrigatórios para atender ao limite constitucional de 25% precisam ser maiores.

A redução de matrículas na rede municipal, por exemplo, de 732.825 para 259.001 em todos os segmentos (66%) permitiria que a PCRJ atenda a aplicação mínima do MDE em 2007 de 25% das receitas, sem o valor adicional do Fundeb.

Com o coeficiente de distribuição zero, a receita total para aplicação do MDE é de R\$ 5.664.357.626,10 e a aplicação MDE mínima é de R\$ 1.416.089.406,53 e, neste caso, o gasto orçamentário por aluno na rede municipal de ensino sobe para R\$ 5.467,51. Assim, aplicando os conceitos de custos fixos e variáveis, seriam sacrificados outros programas visando atender ao preceito constitucional. Os recursos para isso atingiriam o montante de R\$ 422.410.767,24.

- c) Qual o efeito produzido, caso o titular do Poder Executivo, tome a decisão contrária, ou seja, resolva aumentar a oferta de matrículas na rede municipal e qual o limite dessa oferta (em número de matrículas) para atingir o percentual de 25%

Nesta hipótese, considerando o entendimento de que o Ganho e a Receita Patrimonial do FUNDEF-FUNDEB devem ser deduzidos para fins de limite constitucional, a PCRJ teria de aplicar a mais, em 2007, R\$ 798.353.729,01 (\$ 2.379.682.867,90 - R\$ 1.581.329.138,89) para atender o mínimo de 25% para o MDE. Este acréscimo orçamentário foi considerado neste estudo somente no aumento de matrículas no ensino fundamental (série inicial). O acréscimo de matrículas em 480.714

V CONGRESSO DE COSTOS DEL MERCOSUR

(801.190 - 320.476) no ensino fundamental/séries iniciais eleva o número total de matrículas em todos os segmentos em 69% (de 732.825 para 1.234.923).

Esta alternativa, entretanto, parece inviável tendo em vista que, segundo dados do Sistema de Movimentação/SME, o número de alunos matriculados na rede da Secretaria Municipal de Educação vem decrescendo nos últimos quatro exercícios:

Tabela 1 - Matrículas ao ano

Período	Matriculas	Base jan./2005
Jan. 05	752.472,00	100,0%
Jan. 06	749.074,00	99,5%
Jan. 07	742.819,00	98,7%
Jan. 08	726.373,00	96,5%

Obs: Para o Censo Inep, a rede municipal de ensino inclui as matrículas oferecidas por todos os órgãos municipais, além da Secretaria Municipal de Educação.

Além da resposta às questões no desenvolvimento da pesquisa foi possível identificar que qualquer variação na Receita de impostos ou transferências pode impactar as aplicações em educação e conseqüentemente o custo-aluno: se o ente obtiver grande êxito no sistema de arrecadação isso pode implicar no não cumprimento dos limites se esse acréscimo de receita ocorrer nos últimos meses do exercício ou, caso a arrecadação esteja bem distribuída pelo exercício pode também exigir a ocorrência de gastos sem qualquer planejamento tendo em vista que a lei de orçamento é votada e aprovada com bastante antecedência.

Nesse aspecto parece paradoxal que a exigência de aplicação em educação que, tem todos os méritos, possa constituir uma força restritiva à boa administração financeira e neste sentido qualquer administrador preocupado com uma futura responsabilização pode preferir que os contribuintes pratiquem a evasão tributária.

8. Conclusão

Através do presente estudo, considerando o Ganho do FUNDEB como Deduções das despesas no cálculo da aplicação do MDE, conforme a Portaria STN Nº. 559, de 21/08/2007, o comprometimento orçamentário na Aplicação do MDE em 2007, seria menor caso a rede municipal de ensino fosse reduzida em 495.208, ou 66%. A aplicação do MDE na fonte tesouro seria de R\$ 1.416.089.406,53.

Na segunda hipótese, com o aumento do número inicial de matrículas em 2007 e mais recursos aportados no ensino fundamental/séries iniciais, o comprometimento orçamentário atingiria o total de R\$ 2.379.682.867,90.

A tabela abaixo resume os gastos orçamentários em relação ao total das receitas de impostos e das transferências da União e do Estado:

Tabela 2 - Gastos Orçamentários X Total de Receitas

V CONGRESSO DE COSTOS DEL MERCOSUR

Alternativas	Ganho Fundeb	Matriculas (I)	Aplicação MDE (II)	Per Capita (III) = (II)/(I)	Receitas Impostos + Transferências (IV)	% de Participação (II)/(IV)
1 - Redução de Matriculas	zero	259.001	1.416.089.406,53	5.467,51	5.664.357.626,11	25%
2 - Aumento de Matriculas	956.175.585	1.234.923	2.380.759.243,55	1.927,86	5.664.357.626,11	42%

A maior oferta de matrículas à população em um exercício tem reflexo no aumento do coeficiente de distribuição a ser aplicado no exercício seguinte. Como o valor do recurso do FUNDEF-FUNDEB (ganho) é um acréscimo de receita no cálculo do MDE, os gastos orçamentários obrigatórios para atender ao limite constitucional de 25% precisam ser maiores. Assim, a não consideração do ganho no cálculo do MDE, como tem sido o entendimento pode levar as administrações municipais a reduzir o número de alunos na rede de ensino com o objetivo de atingir o ponto de equilíbrio com reflexos no aumento do custo percapita-ano.

Referências

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Sistemas de controle gerencial*. Tradução Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 2001

BARROSO, Luís Roberto. O direito constitucional e a efetividade de suas normas – limite e possibilidades da Constituição brasileira. 9ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

BITTENCOURT, J.L. Evidências de ciclos políticos na economia brasileira: um teste para a execução orçamentária dos governos estaduais – 1983/2000. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-graduação em Economia. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2002.

_____. Decreto nº. 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em:
< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto/D93872.htm>. Acesso em 10 ago. 2008

COOPER, Donald R. SCHINDLER, Pamela S.. Métodos de Pesquisa em Administração. Porto Alegre: Bookman, 2003

FEIJÓ, Patrícia Collat Bento. O Fundo Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB: Aspectos jurídicos e administrativos da implantação do fundo nos municípios. Revista Interesse Público, n.41. Rio Grande do Sul, 2007.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. *Contabilidade gerencial*. Trad. José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GLYINN, J. J. Value for Money Auditing in the Public Sector. Prentice-Hall, New York, 1985, página 143.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant. Contabilidade de Custos. 9a. ed. Tradução José Luiz Paravato. LTC Editora: Rio de Janeiro, 2.000.

V CONGRESO DE COSTOS DEL MERCOSUR

MACHADO Jr., J. Teixeira. REIS, Heraldo da Costa. A Lei 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal. 32. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2008, p. 181

MAHER, Michael. *Contabilidade de Custos Criando Valor para a Administração*. São Paulo: Atlas, 2001.

MORAES, Antonio Carlos Flores de. *Administração Pública transparente e responsabilidade do político*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

OLIVEIRA, Kleber Vasconcellos de. *Os ciclos políticos: uma análise empírica fiscal e contábil para os municípios do estado do Rio de Janeiro – 1998/2006*. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-graduação em Contabilidade. Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2008.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MATZ, Adolph, CURRY, Othel J.; FRANK, George W. *Contabilidade de Custos*. Tradução de Luiz Aparecido Caruso. São Paulo: Atlas, 1973, p. 1087

SANCHES, Osvaldo Maldonado. Fundos federais: origens, evolução e situação atual na administração federal. Brasília a. 39n. 154 abr/jun 2002. Disponível em: <[http://www2.camara.gov.br/internet/orcamentobrasil/orcamentouniao/estudos/artigos/Artigo 130.pdf](http://www2.camara.gov.br/internet/orcamentobrasil/orcamentouniao/estudos/artigos/Artigo%20130.pdf)>. Acesso em 01 ago. 2008.

SILVA, Lino Martins. *Contribuição ao Estudo para implantação de sistema de custeamento na administração pública*. Tese de Livre Docência. Universidade Gama Filho. 1996.